

## Zaagtandarrest: gemeentelijke vrijheid in tarieven

Mr. A.P. Monsma, datum 12-09-2017

**Datum**

12-09-2017

**Auteur**

Mr. A.P. Monsma<sup>[1]</sup>

**Vakgebied(en)**

Belastingrecht algemeen (V)

### 1. Inleiding

Onlangs heeft de Hoge Raad uitspraak gedaan in een zaak over de legestarieven van de gemeente Rotterdam voor het in behandeling nemen van een aanvraag voor een omgevingsvergunning.<sup>[2]</sup> De gemeente Rotterdam had als heffingsmaatstaf de bouwsom van het bouwwerk gekozen, waarbij voor het tarief een indeling in tariefklassen was ingesteld. Door de verschillende lengten van de tariefklassen en de gekozen tarieven per klasse ontstonden er, vooral op de grenzen tussen de verschillende klassen, grote verschillen in de te betalen bedragen en – omgerekend – in de percentages van de bouwsom die verschuldigd waren. Waar rechtbank, hof en advocaat-generaal dat tariefsysteem nog onverbindend achtten, oordeelde de Hoge Raad dat de keuze voor dit systeem binnen de gemeentelijke vrijheid valt en dat in dit geval ook geen sprake is van verboden inbreuk op het gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel.

De vraag tot waar de gemeentelijke vrijheid voor wat betreft het vaststellen van de essentialia van een belastingverordening reikt, is niet nieuw. Die vraag is inherent aan het Nederlandse juridische systeem voor gemeentelijke belastingheffing. Sinds de inwerkingtreding van de zogenoemde *nieuwe vrijheid* in 1995, is deze vraag wel vaker gesteld in procedures bij de belastingrechter. In deze beschouwing ga ik in op de inbedding van de gemeentelijke vrijheid in het juridische systeem en op de uitleg die in de loop van de jaren eraan is gegeven door de Hoge Raad.

### 2. Inbedding van de gemeentelijke vrijheid in het juridische systeem

Voor een goed begrip en plaats van de gemeentelijke vrijheid zelf belastingtarieven vast te stellen, is het noodzakelijk te kijken naar het juridische systeem waarin die vrijheid is ingebed. Hierna zal ik kort verwoorden welke plaats die vrijheid in de Nederlandse wetgeving heeft. Daarbij ga ik alleen in op het legaliteitsbeginsel en de nieuwe vrijheid, om daarna het arrest van de Hoge Raad te bespreken. Overige relevante leerstukken, over de decentrale eenheidsstaat, de lokale fiscale autonomie, het semi-gesloten stelsel van lokale belastingheffing en de rechtsbescherming, laat ik achterwege, om deze beschouwing niet te lang te laten worden.

#### 2.1. Legaliteitsbeginsel

De bevoegdheid van de lokale overheden om belastingen te heffen, moet vanwege het legaliteitsbeginsel altijd op een wet in formele zin zijn gebaseerd. Dit in art. 132 Grondwet neergelegde uitgangspunt is voor gemeentelijke belastingen uitgewerkt in art. 216 Gemeentewet, in combinatie met art. 219 Gemeentewet. Gemeenten krijgen de bevoegdheid om belasting te heffen dus door attributie daarvan in een wet in formele zin. Gemeenten mogen buiten deze gekregen bevoegdheid om geen belasting heffen.

Een andere uitwerking van dit beginsel is, dat gemeenten bij de uitoefening van de verkregen bevoegdheid moeten blijven binnen de randvoorwaarden die de wet in formele zin heeft gesteld bij het toekennen van de bevoegdheid. Uitbreiding van het toepassingsbereik van de belasting tot buiten de grenzen die door de formele wetgever zijn gesteld – bijvoorbeeld door ruimere interpretatie van gegeven definities – is derhalve niet toegestaan. Een voorbeeld van zo'n ongeoorloofde uitbreiding is het met de BIZ-heffing verhalen van kosten van activiteiten die buiten de definitie van die BIZ-heffing vallen.<sup>[3]</sup>

#### 2.2. Nieuwe vrijheid

In 1995 is met de Wet materiële belastingbepalingen een aantal wijzigingen doorgevoerd voor wat betreft de gemeentelijke belastingen. Eén van die wijzigingen betrof de invoering van de zogenoemde *nieuwe vrijheid*, neergelegd in het huidige art. 219 lid 2 Gemeentewet. Dit artikellid bepaalt: 'Behoudens het bepaalde in andere wetten dan deze en in de tweede en derde paragraaf van dit hoofdstuk kunnen de gemeentelijke belastingen worden geheven naar in de belastingverordening te bepalen heffingsmaatstaven, met dien verstande dat het bedrag van een gemeentelijke belasting niet afhankelijk mag

worden gesteld van het inkomen, de winst of het vermogen'. Voor zover in de formele wet daarover niets is geregeld, mag de gemeenteraad dus zelf een heffingsmaatstaf kiezen voor de in te voeren heffingen. De heffingsmaatstaf moet volgens dit artikellid zodanig worden gekozen, dat geen sprake is van heffing naar draagkracht.

Volgens de wetsgeschiedenis staat het gemeenten in beginsel vrij, die heffingsmaatstaven op te nemen die zich het beste verstaan met het gemeentelijk beleid en de praktijk van de belastingheffing.<sup>[4]</sup> Voor onverbindendverklaring is slechts plaats indien een regeling is getroffen die in strijd is met enig algemeen rechtsbeginsel. Als voorbeeld voor de uitwerking van de nieuwe vrijheid is in dezelfde wetsgeschiedenis onder andere genoemd: het differentiëren van havengelden naar soort en hoeveelheid lading en het differentiëren van de toeristenbelasting naar leeftijd en het hanteren van een percentage van de overnachtingsprijs als heffingsmaatstaf voor de toeristenbelasting.

### 3. Grenzen aan de gemeentelijke vrijheid

In dit kader moet het arrest van de Hoge Raad over het zaagtandtarief van de gemeente Rotterdam worden gelezen. De vraag die voorlag was: overschrijdt de gemeente Rotterdam met de keuze voor deze heffingsmaatstaf en tariefstelling de haar toekomende vrijheid?

#### 3.1. Wet en rechtsbeginselen

Overschrijding van de vrijheid kan in zijn algemeenheid gelegen zijn in het overtreden van de wet (bijv. heffing naar draagkracht, schending van de opbrengstnorm, het oprekken van de heffing tot buiten de in de wet gegeven bevoegdheid) of het niet in acht nemen van de algemene beginselen van behoorlijke wetgeving.

In deze cassatiezaak was niet de eerstgenoemde grens van de gemeentelijke vrijheid (de grens van de wet) aan de orde. Immers, er was geen verboden heffing naar draagkracht; de heffingsmaatstaf was gerelateerd aan de bouwsom van het bouwwerk waarvoor een vergunning wordt aangevraagd. Er was evenmin sprake van het oprekken van de bevoegdheid tot buiten de grenzen van art. 229 Gemeentewet. Ook anderszins was niet in geschil dat de wet niet was overtreden bij het vaststellen van de regels in de verordening.

Wel in geschil was de tweede door mij genoemde grens aan de gemeentelijke vrijheid, namelijk de grens van de algemene beginselen van behoorlijke wetgeving. Belanghebbende betoogde, dat door de keuze voor dit tariefsysteem – tariefklassen met verschillende lengte en tariefsprongen – de heffing in strijd komt met het gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel.

#### 3.2. Marginale toetsing

Uit eerdere jurisprudentie bleek al, dat de rechter slechts marginaal – dus terughoudend – toetst of de algemene rechtsbeginselen geschonden zijn. Het schrijven van de belastingverordening (wetgevende bevoegdheid) is voorbehouden aan de gemeentelijke wetgever. Het past de rechter – in verband met de scheiding der machten – niet om de billijkheid (innerlijke waarde) van de door de gemeenteraad vastgestelde regels te beoordelen.<sup>[5]</sup> Dit is slechts anders, indien strikte toepassing van de wet onder omstandigheden zo indruist tegen fundamentele rechtsbeginselen, dat zij achterwege moet blijven.<sup>[6]</sup> Dat de rechter lagere regelgeving aan de algemene beginselen mag toetsten bleek voor het eerst uit het Landbouwvliegerarrest.<sup>[7]</sup> De Hoge Raad bepaalt in dit arrest eveneens, dat de rechter bij deze beoordeling terughoudendheid moet betrachten.

De Hoge Raad overweegt in rechtsoverweging 6.1:

“(…) dat geen rechtsregel eraan in de weg staat dat de rechter een zodanig, niet door de formele wetgever gegeven voorschrift onverbindend en in verband daarmee de vaststelling en uitvoering daarvan onrechtmatig kan oordelen op de grond dat sprake is van willekeur in dier voege dat het desbetreffende overheidsorgaan, in aanmerking genomen de belangen die aan dit orgaan ten tijde van de totstandbrenging van het voormelde uitvoeringsbesluit bekend waren of behoorden te zijn, in redelijkheid niet tot het desbetreffende voorschrift is kunnen komen. Daarbij heeft de rechter niet tot taak om de waarde of het maatschappelijk gewicht dat aan de betrokken belangen moeten worden toegekend, naar eigen inzicht vast te stellen, terwijl zowel de aard van de wetgevende functie als de positie van de rechter in ons staatsbestel, zoals deze mede in art. 11 Wet Algemene Bepalingen tot uiting komt, meebrengen dat hij ook overigens bij deze toetsing terughoudendheid moet betrachten. Voorts zullen gebreken in de motivering van het desbetreffende voorschrift of van de bepaling waarop het voorschrift is gegrond op zichzelf niet tot onverbindendheid leiden. Wel zal de motivering mede in aanmerking kunnen worden genomen bij de vraag of dit voorschrift de toetsing aan de boven weergegeven maatstaf kan doorstaan, zoals daarbij ook in aanmerking kan worden genomen of in verband met het voorschrift wellicht aan de daardoor in het gedrang komende belangen is tegemoet gekomen door aan eventuele benadeelden enigerlei vorm van vergoeding toe te kennen.”

#### 3.3. Link met andere arresten

Ook uit latere arresten van de Hoge Raad blijkt, dat terughoudend getoetst wordt of de verordening in strijd komt met de

algemene rechtsbeginselen. De gemeentelijke vrijheid met betrekking tot het vaststellen van belastingbepalingen is met andere woorden groot.

### 3.3.1. Andere heffingen dan bouwleges

Zo heeft de Hoge Raad rechtmatig geoordeeld dat de gemeente Staphorst voor het rioolaansluitrecht tarief hanteerde voor bestaande percelen dan voor nieuw te bouwen woningen, omdat deze laatste categorie meer profijt heeft van de aanleg van riolering dan de eerste categorie, ook al zijn de kosten van aansluiting bij de laatste categorie naar verwachting hoger.<sup>[8]</sup> Een waardeklassensysteem voor de forensenbelasting, met een progressief tarief werd eveneens niet in strijd met de wet (geen heffing naar draagkracht) of de algemene rechtsbeginselen geacht door de Hoge Raad.<sup>[9]</sup> Evenals in het zaagtandarrest was in de betreffende casus geen logisch opgebouwde reeks te herkennen in de progressie per tariefklasse. In 2016 heeft de Hoge Raad met betrekking tot de rioolheffing van de gemeente Steenwijkerland geoordeeld dat de gemeente de keuze mocht maken voor de objectafbakening aan te sluiten bij de WOZ-objectafbakening.<sup>[10]</sup> Dat deze keuze leidt tot een hoger belastingbedrag voor een loods met afzonderlijke units dan voor een recreatieterrein met afzonderlijke vakantiewoningen, betekent niet dat sprake is van schending van de wet of de algemene rechtsbeginselen. De rechter treedt niet in de afweging van de gemeenteraad.

### 3.3.2. Bouwleges

Met betrekking tot de bouwleges heeft de Hoge Raad eerder geoordeeld over tariefstellingen.

Zo oordeelde hij in het arrest over de leges van de gemeente Nijkerk, dat een vast percentage van 1,4% van de bouwsom als tarief valt binnen de gemeentelijke vrijheid, ook al kan het belastingbedrag bij hoge bouwsommen hoog oplopen.<sup>[11]</sup> In het arrest over de leges van de gemeente Heerlen heeft de Hoge Raad geoordeeld dat een vast percentage van 2,25% van de bouwsom voor bouwsommen boven de € 250.000 (en een lager percentage voor lagere bouwsommen) ook door de beugel kan.<sup>[12]</sup> Er is geen sprake van heffing naar draagkracht. Het percentage van 2,25% is niet onredelijk of willekeurig. Het hanteren van lagere percentages voor lagere bouwsommen leidt niet tot schending van het gelijkheidsbeginsel, omdat deze zonder onderscheid van toepassing zijn op alle belastingplichtigen bij dezelfde vermelde bouwkosten. Dat bij hogere bouwkosten wordt geheven naar een ander percentage levert volgens de Hoge Raad geen ongelijke behandeling van gelijke gevallen op.

## 4. Zaagtandarrest

Uit het onderhavige arrest over de leges van de gemeente Rotterdam blijkt, dat de gemeentelijke vrijheid nog groter is dan kon worden opgemaakt uit de arresten over de bouwleges van Nijkerk en Heerlen. Niet alleen heft de gemeente Rotterdam (omgerekend) hogere percentages, ook verschillen de (omgerekende) percentages sterk tussen de tariefklassen.

In de woorden van het Hof:

“Zo bedragen bij een bouwsom van € 15.400 de leges € 619, zijnde 4% van de bouwsom, en bij een bouwsom van € 15.400,01 bedragen de leges € 1.425, zijnde 9,25% van de bouwsom. Bij een bouwsom van € 154.200 bedragen de leges € 5.525, zijnde 3,58% van de bouwsom, en bij een bouwsom van € 154.200,01 bedragen de leges € 13.033, zijnde 8,46% van de bouwsom. Vanaf categorie VI tot categorie X wordt het tarief vrijwel verdubbeld per overgang. Het tarief differentieert voorts van ongeveer 1,5% tot ruim 9,5%.<sup>[13]</sup>”

Gevolg van het tariefklassensysteem van de gemeente Rotterdam is, dat voor verschillende hoogte van bouwsommen verschillende belastingbedragen gelden, terwijl die belastingbedragen niet recht evenredig oplopen met de bouwsom. Ook is geen sprake van een progressief of degressief tarief. De Hoge Raad oordeelt hierover in rechtsoverweging 2.3.3:

“De verschillen in belasting die in het onderhavige geval in de tabel worden gemaakt tussen de verschillende tariefklassen, zijn ook niet zodanig dat daardoor een inbreuk wordt gemaakt op het gelijkheidsbeginsel of op enig ander rechtsbeginsel.”

Dit oordeel is in lijn met het arrest over het waardeklassensysteem bij de forensenbelasting van de gemeente Apeldoorn.<sup>[14]</sup> Ook daar leidden de verschillen in belastingbedragen tussen de verschillende tariefklassen niet tot het oordeel dat sprake is van onredelijke of willekeurige belastingheffing.

## 5. Conclusie: bestendige lijn Hoge Raad

Met dit arrest bevestigt de Hoge Raad de lijn van terughoudende toetsing van gemeentelijke belastingverordeningen aan de algemene beginselen in eerdere jurisprudentie. De gemeenteraad is het democratisch verkozen orgaan dat bevoegd is de belastingverordening vast te stellen en te kiezen voor die heffingsmaatstaven en tarieven die het beste passen bij haar beleid en praktijk. De rechter treedt daar pas in, indien de keuze van de gemeenteraad leidt tot een willekeurige en onredelijke belastingheffing die de wetgever bij het toekennen aan de gemeenten van de bevoegdheid tot het heffen van die belasting niet op het oog kan hebben gehad. Daar is slechts zelden sprake van.

## Voetnoten

[1]

Mr. Anneke Monsma is als wetenschappelijk onderzoeker verbonden aan het Erasmus Studiecentrum voor Belastingen van Lokale overheden te Rotterdam. Deze beschouwing is geschreven binnen het onderzoeksprogramma 'Fiscale autonomie en haar grenzen' van de capgroep fiscaal recht van de Erasmus Universiteit te Rotterdam.

[2]

HR 30 juni 2017, ECLI:NL:HR:2017:1174, *Belastingblad* 2017/288, m.nt. R.T. Wiegerink, een korte samenvatting van de conclusie van de A-G is opgenomen in ECLI:NL:HR:2017:1174, *Belastingblad* 2017/199, m.nt. redactie.

[3]

Zie bijv. HR 11 december 2015, ECLI:NL:HR:2015:3425, *Belastingblad* 2016/38, waar de gemeente overigens wel binnen de definitie bleef.

[4]

[\*Kamerstukken II 1989/90, 21591, 3\*](#), p. 65-67 en p. 77-78.

[5]

Art. 11 Wet Algemene Bepalingen.

[6]

HR 12 april 1978, 18464, *BNB* 1978/135-137, HR 15 juli 1998, 31922, *BNB* 1998/293 (*verhoogde autokostenforfait*).

[7]

HR 16 mei 1986, 12818, *NJ* 1987/251.

[8]

HR 23 december 2005, ECLI:NL:HR:2005:AR7771, *Belastingblad* 2006, p. 97, m.nt. P. de Bruin.

[9]

HR 9 februari 2007, ECLI:NL:HR:2007:AX0678, *Belastingblad* 2007, p. 275, m.nt. P. de Bruin (*gemeente Apeldoorn*).

[10]

HR 4 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2495, *Belastingblad* 2016/508, m.nt. G. Groenewegen.

[11]

HR 14 augustus 2009, ECLI:NL:HR:2009:BI1943, *Belastingblad* 2009, p. 1214.

[12]

HR 4 april 2014, ECLI:NL:HR:2014:780, *Belastingblad* 2014/194, m.nt. P. de Bruin.

[13]

Hof Den Haag 7 september 2016, ECLI:NL:GHDHA:2016:2592, *Belastingblad* 2016/443, m.nt. M.P. van der Burg, r.o. 8.3.

[14]

HR 9 februari 2007, ECLI:NL:HR:2007:AX0678, *Belastingblad* 2007, p.275, m.nt. P. de Bruin.